

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **Ing. R. K.**, zastoupený Mgr. Jakubem Trávníčkem, advokátem se sídlem Jílkova 199, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2019, č. j. 18112/19/5100-31462-708633, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 15. 7. 2020, č. j. 52 Af 43/2019 - 36,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 15. 7. 2020, č. j. 52 Af 43/2019 - 36, **se zrušuje**.

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2019, č. j. 18112/19/5100-31462-708633, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti celkem 20 342 Kč k rukám jeho zástupce Mgr. Jakuba Trávníčka, advokáta, a to do 15 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí ze dne 10. 9. 2018, č. j. 1496707/18/2801-70461-609074, jímž Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) vyměřil žalobci daň z nemovitých věcí za rok 2018 v celkové výši 78.499 Kč.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích (dále též „krajský soud“). Nesouhlasil s tím, že správní

orgány neuznaly osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, v rozhodném znění (dále též „zákon o dani z nemovitých věcí“) u pozemků evidovaných v katastru nemovitostí jako ostatní plocha, způsob využití neplodná půda, přestože se jedná o pozemky remízků, hájů a větrolamů. U dalších pozemků brojil proti tomu, že nebylo aplikováno osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, přestože se na nich nachází veřejně přístupné cesty.

[3] Krajský soud žalobu v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Uvedl, že pro osvobození dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona není rozhodné, zda se dle evidence v katastru nemovitostí jedná o neplodnou půdu, ale zda se jedná o pozemek, který nelze žádným způsobem využívat. Tyto dva instituty nelze směšovat. Pro posouzení využitelnosti pozemku je přitom rozhodující, zda jej absolutně nelze využít, nikoliv zda jej nelze užít ke konkrétnímu účelu (zemědělství). V daňovém řízení musí být postaveno najisto, zda je pozemek reálně možné jakýmkoliv způsobem využívat. Zákon nepředpokládá pouze možnost zemědělského využití (pěstování běžných zemědělských plodin), nýbrž je třeba vážit též jiné ekonomické využití, či jakékoli jiné využití.

[4] Pozemky p. č. XA, p. č. XB , p. č. XC a p. č. XD v k. ú. H. jsou součástí souvislého porostu tvořícího remízek uprostřed hospodářsky využívané plochy. Jedná se o pozemky zarostlé keři, náletovými dřevinami a částečně pokryté kameny. Na okraji je umístěn posed, jedná se o součást honitby. Nejedná se o nepřístupný terén, skálu či obdobný typ pozemku, který nelze bez pochybností žádným způsobem využít. Argumentace žalobce stran nízké ceny těchto pozemků je irelevantní. Osvobození pozemků dle § 4 odst. 1 první část písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí nemohlo být aplikováno, neboť se nachází na parcelách s označením pozemku „ostatní plocha“, a nejedná se tak o ornou půdu nebo trvalý travní porost.

[5] Pro pozemky p. č. XE a p. č. XF v k. ú. H. H. platí podle krajského soudu obdobné závěry. Nachází se na nich stromy a keře, nejsou nijak udržovány a jsou obvyklým způsobem přístupné. Z jejich charakteru nevyplývá žádná objektivní okolnost, pro kterou by je nešlo nikterak využívat. Na tomto závěru pak nic nemění ani žalobcem přiložené rozhodnutí Státního pozemkového úřadu. Státní pozemkový úřad totiž není povolán ke zjišťování, zda se jedná o pozemek využitelný či nikoliv ve smyslu příslušných ustanovení zákona o dani z nemovitých věcí. K tomu je povolán správce daně.

[6] Závěry krajského soudu se neměnily ani v případě pozemků p. č. XG, p. č. XG a p. č. XCH v k. ú. P. A.. Nebylo nijak prokázáno, že pozemky nelze žádným způsobem využívat. Podle krajského soudu jsou stanovisko a vyjádření Městského úřadu Moravská Třebová a Obecního úřadu Městečko Trnávka nezávazné povahy, které plní jen podpůrnou roli. Správce daně má k dispozici řadu nástrojů při zjišťování skutečností souvisejících s pozemky, na rozdíl od obcí. Skutečnost, že v době vydání vyjádření Městského úřadu Moravská Třebová (r. 2012) byly tyto pozemky porostlé remízky a skupinami dřevin, které lze v krajině považovat za významné, žalobce jako vlastníka pozemku v jeho užívání nijak neomezuje.

[7] Ani u dalšího pozemku p. č. XI v k. ú. Z. A. žalobce podle krajského soudu neprokázal, že by jej nešlo žádným způsobem využívat. Tvrzení žalobce, že by pozemek měl být součástí silnice, je pouze jeho subjektivním hodnocením, nikoli prokázáním, že ho nelze využívat. Z výše uvedených důvodů nelze argumentovat rozhodnutím Ministerstva zemědělství, Pozemkového úřadu Svitavy, podle nějž je tento pozemek ostatní plochou s klasifikací neplodná půda.

[8] Pozemky p. č. XJ a p. č. XK v k. ú. H. a p. č. XL, p. č. XM a p. č. XN v k. ú. J., u nichž se žalobce domáhal osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, jsou v katastru nemovitostí podle druhu vedeny jako ostatní plocha, způsob využití ostatní komunikace. Krajský soud konstatoval, že pro posouzení je rozhodný skutečný stav pozemku a způsob jeho využívání, tedy to, zda je skutečně pozemek veřejně přístupnou plochou či nikoliv, a to v době, kdy vlastník osvobození uplatňuje. V případě pozemků p. č. XJ a p. č. XK nelze hovořit o jejich využívání jako komunikace širokým okruhem osob, a to z důvodu jejich lokace. Slouží víceméně pro obhospodařování přilehlých zemědělských pozemků, nejsou tedy primárně určeny pro veřejné užívání, žalobce aktuální charakter využívání neprokázal. Také zbylé pozemky nelze označit za takové, jejichž základním účelem by byla primárně veřejná přístupnost. Navíc jsou využívány jiným uživatelem, kterému jsou na ně poskytovány dotace. Pro všechny tyto pozemky platí, že jelikož vyvstaly důvodné pochyby o existenci užívaných komunikací zjištěné na základě místního šetření a fotografií, pak bylo na žalobci, aby dostál svému důkaznímu břemenu v daňovém řízení a své tvrzení prokázal. Žalobcovo tvrzení a doložené důkazy (cílící na skutečnost, že se jedná o veřejně přístupný prostor) krajský soud za dostatečné nepovažoval a ztotožnil se s názorem správce daně, že se nejedná o pozemky, které by byly primárně určeny pro veřejné užívání.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu (dále jen „napadený rozsudek“) kasační stížnost z důvodů, jež podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“).

[10] Ve vztahu k osvobození podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí namítá, že krajský soud naprosto pominul jeho argumentaci týkající se historického vývoje uplatňování práva v dané věci, rozporu použitého výkladu zákona s veřejným zájmem a nerovnosti, která z tohoto výkladu plyne. Z historického vývoje vyplývá úmysl zákonodárce osvobodit od daně pozemky remízků, mezí, hájů a větrolamů bez ohledu na to, jak byly tyto krajinné prvky evidovány v katastru nemovitostí. Není logické, aby pouhou digitalizací katastrálních map, tedy pouze změnou evidence v katastru nemovitostí, došlo k zániku nároku na osvobození od daně, i když fakticky k žádné změně v terénu nedošlo. Pakliže jsou pozemky s remízky, háji, větrolamy či mezemi v katastru nemovitostí evidovány jako ostatní plocha, jsou paradoxně zatíženy vyšší daní než zemědělsky využívané pozemky, které mají navíc vyšší tržní hodnotu. To by v rozporu s veřejným zájmem mohlo vést ke snaze o jejich odstranění. Úmyslem zákonodárce proto nemohlo být osvobodit od daně pozemky s těmito krajinnými prvky v závislosti na tom, jak jsou evidovány v katastru nemovitostí. Na příkladu z jiného regionu pak stěžovatel ilustroval absurditu výkladu zastávaného žalovaným a krajským

soudem. K důkazu navrhl ortofotomapu s popisem. Krajský soud rovněž pominul logickou argumentaci, že jsou-li pozemky evidovány v katastru nemovitostí jako ostatní plocha - neplodná půda, má to své historické souvislosti. Tyto pozemky zjevně nemohly být vzhledem k historické zkušenosti využívány ani v minulosti. Nejde o krátkodobý nebo účelový rozmar jejich vlastníka, který by byl motivován snahou o osvobození od daně z nemovitých věcí. Stěžovatel podniká, a proto má zjevně zájem na výnosnosti svých pozemků.

[11] Tezi krajského soudu, že správce daně je jedinou relevantní autoritou pro posouzení využitelnosti pozemku, resp. možnosti jeho osvobození od daně, považuje za zjevné popření práva na spravedlivý proces a dokazovací zásady. Stěžovatel blíže vysvětlil, kam mířil svou argumentací o nízké ceně pozemků s krajinnými prvky v souvislosti s nárokem na osvobození od daně.

[12] V reakci na napadený rozsudek uvádí k pozemkům v k. ú. P. A., že vyjádřeními obecního a městského úřadu a snímky pozemků bylo doloženo, že se jedná o neplodnou půdu. Pozemky p. č. XH a p. č. XCH jsou dle skutečného stavu remízky a meze na orné půdě, pozemek p. č. XG je prudký svah pod silnicí, zarostlý stromy a navazující na zemědělsky využívaný pozemek, využitelný pouze jako krajinný prvek. Nemá parametry pro převod do lesních pozemků.

[13] Pozemky p. č. XA, p. č. XB , p. č. XC a p. č. XD v k. ú. H. jsou remízky s porostem keřů a stromů a výskytem balvanů, které se nacházejí uprostřed trvalého travního porostu. Jedná se o neplodnou půdu, což bylo doloženo. Pro jejich osvobození hovoří citovaná Informace Finanční správy a také sporný výklad § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí. I když se jedná o honební pozemky, namítá, že součástí honitby jsou všechny pozemky nacházející se v honitbě, ať už jsou využívané nebo nevyužitelné. Většina vlastníků myslivost neprovozuje a nelze je k tomu nutit. Také spekuluje o charakteru myslivosti, resp. jejím veřejně prospěšném rozměru.

[14] Pozemky v k. ú. H. H. jsou neplodnou půdou, což bylo doloženo rozhodnutím Státního pozemkového úřadu o komplexní pozemkové úpravě. K úvahám krajského soudu o možnosti odstranění dřevin na pozemku p. č. XF stěžovatel uvádí, že to není možné, neboť pozemek je evidován v územním plánu jako zeleň přírodního charakteru. Na druhém pozemku je mj. ve veřejném zájmu umístěna trafostanice dodavatele elektrické energie a zároveň zde existuje přístup do přiléhajícího zemědělského areálu. Nemá sám možnost pozemek nijak využít.

[15] Pozemek v k. ú. Z. A. se nacházel mezi vozovkou silnice a pozemkem orné půdy, byl evidován jako druh pozemku ostatní plocha s využitím neplodná půda. Způsob využití byl doložen rozhodnutím o jednoduché pozemkové úpravě, pozemek měl být součástí silnice (podle § 12 zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích). Vlivem komplexní pozemkové úpravy byl pozemek mezi podáním žalobce a rozhodnutím krajského soudu pravděpodobně částečně přičleněn k pozemku silnice a částečně k orné půdě. Vzhledem k tomu, že se jednalo o velmi úzký pruh neplodné půdy, je těžko zjistitelné, ke které parcele je jaká část přičleněna, pozemek nyní není při nahlížení do katastru patrný.

[16] Závěry krajského soudu k osvobození pozemků dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí nemají oporu ve správním spise, a to přesto, že důkazy obsažené ve správním spise v napadeném rozsudku soud citoval.

[17] K osvobození pozemků od daně podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí argumentuje stěžovatel následovně. Některé komunikace fyzicky nemusejí existovat (např. z důvodu dočasného zorání), některé se užívají pouze omezeně, přesto však tento dočasný stav neznamená, že jsou zrušeny. Změna je možná pouze na základě rozhodnutí silničního správního orgánu. S ohledem na zájmy obcí a praxi silničních správních orgánů není změna dočasně zorané účelové komunikace na pozemek orné půdy žádoucí, vlastník pozemku je tak omezen ve výkonu svého vlastnického práva. Dále argumentuje i praxí v případě komplexních pozemkových úprav či hospodaření velkoplošným uživatelem pozemků (ten nemá důvod je v terénu realizovat). Správce daně taktéž není ochoten umožnit danění pozemků dle skutečného stavu v terénu (např. rozorané danit jako zemědělskou půdu). Je proti smyslu právní úpravy, aby byl poplatník povinen hradit daň v několikanásobné výši u pozemků, kde existuje omezení vlastnického práva z důvodu veřejného zájmu. Zařazení pozemku do evidence LPIS je věcí uživatele, nikoliv vlastníka pozemku.

[18] Pozemky p. č. XJ a p. č. XK v k. ú. H. jsou v územním plánu zařazeny do dopravní infrastruktury jako účelové komunikace. Ve vztahu k pozemku p. č. XJ krajský soud přijal argumentaci dokládající materiální existenci účelové komunikace, ale chybně aplikoval příslušnou normu. Druhý pozemek je rovněž travnatou komunikací, ovšem s menší frekvencí jízd. Je zde tedy soulad evidence katastru nemovitostí, skutečného stavu a územního plánu.

[19] V případě pozemků v k. ú. J. se jedná o pozemky vedené v katastru nemovitostí s využitím ostatní komunikace. Pozemky jsou rozorané, ornou půdu využívá velkoplošný uživatel. V územním plánu jsou zařazeny v plném rozsahu jako pozemky dopravní infrastruktury, místní a ostatní komunikace. Není možné tuto situaci ze strany stěžovatele ovlivnit, ani pozemky zdaňovat dle současného stavu v terénu.

[20] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se s napadeným rozsudkem zcela ztotožňuje. Kasační stížnost charakterizoval jako korespondující s argumentací stěžovatele uplatněnou v odvolacím řízení i v řízení o žalobě. Krajský soud podle něj dostál judikatorním požadavkům na odůvodnění napadeného rozsudku, který je plně srozumitelný a řádně a zcela logicky odůvodněný. Krajský soud precizně vysvětlil, jak nahlíží na argumentaci stran nevyužitelnosti pozemků či že za rozhodný stav bere skutečný stav na místě. Stěžovatel v daňovém řízení neprokázal nárok na osvobození od daně z nemovitých věcí, jelikož neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení. Vady řízení před správním orgánem neshledal.

[21] Krajský soud podle žalovaného podrobně zdůvodnil, proč není z hlediska aplikace § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí rozhodné, zda je u určitého pozemku v katastru nemovitostí evidován způsob využití „neplodná půda“ a proč je pro posouzení zásadní faktický stav pozemku.

[22] Krajský soud se rovněž logicky vypořádal s námitkami týkajícími se splnění podmínek pro osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí. Důkazy stěžovatele, kterými chtěl v daňovém řízení prokázat u pozemků p. č. XJ a p. č. XK v k. ú. H. naplnění znaků účelové komunikace, nebyly za daného zjištěného stavu dostatečným podkladem. Pozemky v k. ú. J. se nacházející uprostřed souvislé, obhospodařované plochy a jsou v celé výměře využívány jiným uživatelem, kterému jsou na ně poskytovány dotace. Nelze je tedy označit za pozemky, jejichž základním účelem by byla veřejná přístupnost, a tedy je osvobodit od daňové povinnosti. Žalovaný se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že je nutno za základní kriterium považovat reálný stav pozemku v terénu. To, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně vyvrácení pochyb o existenci užívané komunikace, a tedy neprokázal svá tvrzení, nelze přičítat k tíži krajského soudu ani žalovaného.

[23] Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[25] Kasační stížnost je důvodná.

[26] Nejvyšší správní soud se předně zabýval námitkou, že krajský soud opomenul vypořádat argumentaci týkající se historického vývoje právní úpravy a historických souvislostí evidence remízků jako druh pozemku ostatní plocha. Byla-li by totiž tato námitka důvodná, zatížil by krajský soud svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti, což by vedlo k jeho zrušení (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS; obecně k požadavkům na odůvodnění soudních rozhodnutí viz např. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). V takovém případě by již nebylo namístě zabývat se dalšími kasačními námitkami. Uvedená námitka však není důvodná.

[27] Podle ustálené judikatury není povinností správního soudu reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (podpůrně srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05, IV. ÚS 787/06, III. ÚS 989/08, III. ÚS 961/09, IV. ÚS 919/14). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí proto, že nelze zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, a ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64).

[28] Krajský soud proti názoru stěžovatele postavil svůj řádně zdůvodněný a logicky ucelený právní názor, přičemž vysvětlil, proč je podle něj rozhodující druh pozemku

evidovaný v katastru nemovitostí. Dostál tedy závěrům výše uvedené judikatury, a to jak v případě argumentace týkající se historického vývoje právní úpravy, tak v případě dalších žalobních námitek. Nejvyšší správní soud tedy neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným, a to ani z jiných důvodů.

III. a) Osvobození podle § 4 odst. 1 písm. k)

[29] Další část námitek se týkala pozemků, u nichž správní orgány neuznaly osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí.

[30] Podle uvedeného ustanovení jsou od daně z pozemků osvobozeny *pozemky remízků, hájů a větrolamů a mezí na orné půdě, trvalých travních porostech, pozemky ochranného pásma vodního zdroje I. stupně a pozemky ostatních ploch, které nelze žádným způsobem využívat*.

[31] Výkladem § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí se Nejvyšší správní soud v obdobné věci zabýval již v rozsudku ze dne 27. 5. 2021, č. j. 9 Afs 7/2021 - 31. Přisvědčil úvaze, že „*úmyslem historického zákonodárce bylo osvobodit od daně všechny pozemky, které plnily ekologické funkce remízků, hájů, mezí a větrolamů, a motivovat tak vlastníky či uživatele pozemků k jejich zachování*." Ke stejnému závěru lze podle devátého senátu dospět rovněž teleologickým výkladem: „*Kvůli jejich existenci* (prvků hodnotných z ekologického hlediska) *vlastník nemůže svůj pozemek plně obhospodařovat, přesto je jejich zachování nanejvýš žádoucí kvůli významnému pozitivnímu vlivu na širší okolí. Osvobození od daně má mít motivační funkci pro zachování těchto prvků v zemědělské krajině, protože zajišťuje, aby poplatník daně nenesl daňové náklady za tento jinak hospodářsky nevýnosný pozemek (přínos těchto ekologických prvků je dlouhodobý, neprojevuje se ale přímým ziskem vlastníka).*" Dále devátý senát poukázal na související problematiku vývoje způsobu evidence půdy a na novelu zákona o dani z nemovitých věcí účinnou od 1. 1. 2020, podle níž je nyní nárok na osvobození od daně spojen se zápisem do evidence ekologicky významných prvků. Touto novelou zákonodárce reagoval právě na paradoxní situaci popisovanou v kasační stížnosti. Na základě těchto úvah Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*ačkoli se podle jazykového výkladu nárok na osvobození pozemků od daně vztahuje jen k vyjmenovaným krajinným prvkům s ekologickou funkcí nacházejícím se na druhu pozemku orná půda nebo trvalý travní porost, představuje jazykový výklad pouze »prvotní přiblížení se normě« (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 8. 2. 2011, sp. zn. I. ÚS 2920/09, bod 31. a v něm citovaná judikatura). Je třeba řádně zohlednit smysl a účel zákona (...). Zohlednění dalších metod interpretace § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí pak vede k závěru, že u pozemků evidovaných jako druh pozemku ostatní plocha, jež plní ekologickou funkci remízků, mezí, hájů či větrolamů, nelze vycházet výhradně z toho, že se nenacházejí na druhu pozemku, s nímž se podle textu zákona pojí nárok na osvobození od daně. Pokud se plátce daně dovolává osvobození podle tohoto ustanovení u pozemku evidovaného v katastru nemovitostí jako druh ostatní plocha, je třeba posoudit, zda tento pozemek plní ekologickou funkci jako remízek, háj, větrolam nebo mez, které jsou jinak obklopeny ornou půdou či trvalým travním porostem. NSS nemůže akceptovat argument naznačený žalovaným, že takové posouzení by bylo »čistě subjektivní«. I v době, kdy se tyto krajinné prvky nacházely na pozemcích orné půdy nebo trvalého travního porostu, správce daně vyhodnocoval, zda jsou naplněny zákonné podmínky pro osvobození od daně, tedy zda se na pozemku či jeho části skutečně nachází remízek, háj, větrolam nebo mez. Stejná*

kritéria je možné použít i nadále. Pokud tuto funkci pozemek nadále plní a k evidenci druhu pozemku ostatní plocha došlo změnou způsobu vedení katastrálního operátu (přechod ze zjednodušeného způsobu vedení katastru nemovitostí), případně i jinou administrativní úpravou, nikoli však změnou charakteru pozemku, způsobu jeho využití (odrážejícímu se ve změně druhu pozemku) nebo ztrátou jeho ekologické funkce, zůstává zachován nárok na osvobození od daně z nemovitých věcí.“ Dále devátý senát aplikoval stejnou logiku jako v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2020, č. j. 10 Afs 366/2019 - 35, č. 4037/2020 Sb. NSS. Ta jej vedla k závěru, že „*ani v důsledku změny způsobu evidence těchto pozemků v katastru nemovitostí není namístě podrobit zdanění nemovitost, která do této změny způsobu evidence byla osvobozena, přičemž na důvodech pro její osvobození se v důsledku změny způsobu vedení katastru nemovitostí nic nezměnilo. Je-li jediným důvodem neosvobození od daně z nemovitých věcí to, že po změnách ve způsobu vedení katastru nemovitostí jde o pozemek druhu ostatní plocha, zatímco jeho funkce remízku, háje, větrolamu nebo meze zůstala zachována, pak tato změna nemůže vést k odepření nároku na osvobození od daně z nemovitých věcí, navíc když na tuto změnu stěžovatelka neměla vliv a na nárok na osvobození od daně mohla do té doby spoléhat. Povaha pozemku, stejně jako důvody jeho osvobození od daně, jimiž jsou potřeba ochrany a zachování jeho ekologické funkce, nebyly takovou změnou administrativního charakteru dotčeny. I skutečnost, že zákonodárce na situaci reagoval cestou legislativní změny, naznačuje, že výklad zastávaný žalovanou nezamýšlel. To však NSS nebrání odstranit dočasné paradoxní důsledky nerovného zdanění různých pozemků interpretací právní úpravy pro dobu před nabytím účinnosti novelizovaného zákona. Důsledkem striktního postupu podle jazykového výkladu první části § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí by naopak mohlo být i to, že smysl a účel tohoto ustanovení sledované zákonodárcem budou zcela popřeny.*“

[32] Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od citovaných závěrů jakkoliv odchýlit a plně je přebírá i pro nyní posuzovanou věc. Nutno dodat, že výše citované závěry devátého senátu převzal Nejvyšší správní soud rovněž v rozsudcích ze dne 17. 6. 2021, č. j. 10 Afs 8/2021 – 49 a ze dne 26. 1. 2022, č. j. 7 Afs 90/2020 - 37.

[33] Stěžovatel se domáhal osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí u pozemků p. č. XA, p. č. XB , p. č. XC a p. č. XD v k. ú. H., p. č. XE a p. č. XF v k. ú. H. H., p. č. XG, p. č. XH a p. č. XCH v k. ú. P. A. a p. č. XI v k. ú. Z. A., vedených v katastru nemovitostí jako ostatní plocha se způsobem využití neplodná půda.

[34] U pozemků p. č. XA, p. č. XB, p. č. XC a p. čXD v k. ú. H. správní orgány uvedly, že se jedná o pozemky zarostlé keři, ovocnými a okrasnými stromy, které jsou součástí souvislého porostu tvořící remízek uprostřed hospodářsky využívané plochy. Správce daně také uvedl, že pozemky slouží jako krajinotvorný prvek. V případě pozemků v k. ú. P. A. pak u pozemku p. č. XG správní orgány uvedly, že je zarostlý náletovými dřevinami a navazuje na souvislý lesní porost. Pozemek p. č. XH je zarostlý stromy a keři, nachází se na hranici hospodářsky využívané plochy, je využíván jako přirozená zábrana eroze půdy ve svahu. Pozemek p. č. XCH se rovněž nachází na hranici hospodářsky využívané plochy a tvoří hranici u mírně svažitého terénu, jsou na něm dva vzrostlé stromy. Pozemky v k. ú. H. H. žalovaný v napadeném rozhodnutí vzájemně zaměnil, nicméně jednalo o zjevný omyl, což plyne z podkladů založených ve správním spisu (dále se uvádí skutečný stav korespondující se zjištěními správce daně). Pozemek p. č. XF v k. ú. H.H. je

popisován jako neudržovaný, zarostlý keři a vzrostlými stromy. Jeho využití tak odpovídá jeho určení územním plánem (zeleň přírodního charakteru). Pozemek p. č. XE v k. ú. H. H. se nalézá v areálu zemědělského družstva, část pozemku je zarostlá keři a kopřivami, spolu se zbytky stavby a starého oplocení, na zbývající části se nachází nezpevněná komunikace, sloužící jako výjezd od budov zemědělského družstva a přístup k fotovoltaické elektrárně a větrným elektrárnám, část starého oplocení a zbytek stavby. O pozemku p. č. XI v k. ú. Z. A. správní orgány uvedly, že se jedná o pozemek, který částečně zasahuje do hospodářsky využívané plochy a částečně do okraje souvislého lesního porostu.

[35] Krajský soud kromě jiného zdůvodnil vyloučení osvobození stejně jako žalovaný tím, že se pozemky nenachází na parcele, která je v katastru nemovitostí evidovaná jako orná půda, nebo trvalý travní porost. S ohledem na výše citované závěry rozsudku č. j. 9 Afs 7/2021 - 31 však tato skutečnost sama o sobě nemůže osvobození od daně vyloučit. Jak zdůraznil devátý senát, plní-li pozemky skutečně nadále ekologickou funkci jako remízek, háj, větrolam nebo mez, nelze vyloučit jejich osvobození poukazem na to, pod jakým druhem jsou evidovány v katastru nemovitostí.

[36] Z popisu provedeného správními orgány je zřejmé, že pozemky p. č. XA, p. č. XB, p. č. XC a p. č. XD v k. ú. H. jsou součástí remízku. U pozemků p. č. XG, p. č. XH a p. č. XCH v k. ú. P. A. pak žalovaný sám uvedl, že nepopírá, že mohou mít ekologický význam. Pozemek p. č. XF v k. ú. H. H. správní orgány popsaly jako neudržovaný, zarostlý keři a vzrostlými stromy. Jeho využití tak podle nich odpovídá jeho určení územním plánem (zeleň přírodního charakteru).

[37] Na základě výše uvedeného vymezení a ve světle zaujatého právního názoru lze v případě uvedených pozemků legitimně usuzovat na to, že tyto pozemky mohou plnit ekologickou funkci, tedy i účel osvobození podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí. Je úkolem žalovaného, aby se dále zabýval tím, zda pozemky tento účel fakticky splňují. Zcela proti smyslu zákona je naopak častý argument žalovaného, že by tyto pozemky mohly být využívány po určité úpravě (např. odstranění náletových dřevin) pro rekreační či sportovní aktivity, pro honitbu, pro chov hospodářských zvířat apod.

[38] Důvody, pro které správní orgány odmítly přiznat stěžovateli v případě těchto pozemků osvobození od daně, tedy neobstojí. S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační námitky ohledně těchto pozemků týkající se nepřiznání osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí jsou důvodné.

[39] Naopak z popisu pozemků p. č. XE v k. ú. H. H. a p. č. XI v k. ú. Z. A. je zřejmé, že u nich neplatí předpoklad plnění ekologické funkce jako remízek, háj, větrolam nebo mez, a Nejvyšší správní soud se tak v jejich případě ztotožnil se závěry správních orgánů. Stěžovatel u těchto pozemků poukazoval na to, že se jedná o neplodnou půdu, což dokládal rozhodnutím Státního pozemkového úřadu. U pozemku p. č. XI namítal, že se jedná o součást silnice, pozemek byl navíc v souvislosti s pozemkovou úpravou zrušen. Dále u pozemku p. č. XE uváděl, že s ohledem na veřejný zájem nemá možnost pozemek nijak využívat, neboť na pozemku je umístěna trafostanice a nachází se tam také veřejně

přístupná účelová komunikace. Jak však uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 7/2021 - 31, „[p]*odmínka, že pozemek nejde využívat žádným způsobem, není naplněna tam, kde je pozemek nevyužitelný pouze z hlediska zemědělské produkce či k jinému hospodářskému účelu. Sama »neplodnost půdy«, evidovaná jako způsob využití pozemku z důvodu její nízké kvality, proto není dostačující pro osvobození pozemku od daně z nemovitých věcí podle tohoto ustanovení. Tak je tomu přesto, že tento údaj o způsobu využití pozemku v katastru nemovitostí by měl skutečně vypovídat spíše o objektivní kvalitě půdy a její zemědělské využitelnosti, nikoli o subjektivním přístupu vlastníka k jejímu využívání.*“ Pro osvobození tedy nepostačuje, že se dle evidence jedná o neplodnou půdu. Z popisu správních orgánů je zřejmé, že část pozemku p. č. XE je zarostlá keři a kopřivami a na zbývající části se nachází nezpevněná komunikace, což nikterak neznemožňuje jeho využití. Ani namítané omezení vlastnických práv na základě veřejného zájmu neznamená absolutní nevyužitelnost pozemku ve smyslu § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z nemovitých věcí. U pozemku p. č. XI pak správce daně popsal, že zasahuje částečně do hospodářsky využívané plochy a částečně do okraje souvislého lesního porostu. To však není skutečnost, která by znemožňovala využití pozemku. Pozemek se svým charakterem strži, močálu nebo jiným přírodním útvarům vylučujícím jeho využitelnost nepřibližuje, resp. stěžovatel neprokázal, že by tomu tak bylo.

[40] Krajský soud proto nepochybil, když přisvědčil závěru správních orgánů, že důvody tvrzené stěžovatelem pro uznání osvobození těchto pozemků nepostačují. Z jeho tvrzení neplyne, že by se jednalo o pozemky, které nelze žádným způsobem využít.

[41] K výkladu § 4 odst. 1 písm. k) stěžovatel v kasační stížnosti uváděl ilustrativní příklad na území z jiného regionu a navrhl provést důkaz ortofotomapou tohoto území s popisem. Nejvyšší správní soud navržený důkaz neprovedl pro nadbytečnost. V dané věci považuje spisový materiál za dostačující pro rozhodnutí. Tvrzení stěžovatele vážící se k navrženému důkazu pouze doplňuje jeho předešlá tvrzení a pro danou věc není zásadní, provedení důkazu by nepřineslo žádné nové relevantní poznatky.

III. a) Osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l)

[42] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami směřujícími proti posouzení osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí u pozemků p. č. XL, p. č. XM a p. č. XN v k. ú. J. a p. č. XJ a p. č. XK v k. ú. H.

[43] Dle uvedeného ustanovení jsou od daně z pozemků osvobozeny *pozemky veřejně přístupných parků, prostor a sportovišť*.

[44] Stěžovatel tvrdí, že se na pozemcích nacházejí nebo v budoucnosti opět mohou nacházet veřejně přístupné účelové komunikace (polní cesty) ve smyslu § 7 zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích. Uvádí, že pozemky jsou v katastru nemovitostí evidovány jako ostatní plocha se způsobem využití ostatní komunikace a s jejich využitím jako komunikace počítají i územní plány obcí, na jejichž katastrálním území se nacházejí.

[45] Stěžovatel se tak dovolává toho, aby jeho pozemky, evidované jako druh pozemku ostatní plocha, byly osvobozeny, protože jsou podle katastru nemovitostí využívány způsobem „ostatní komunikace“ ve smyslu přílohy ke katastrální vyhlášce, tzn. jako místní nebo účelové komunikace. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí však nespojuje nárok na osvobození s určitým druhem nebo způsobem využití pozemku, ale s tím, že se jedná o veřejně přístupný prostor. Proto je třeba na toto kritérium nahlížet z pohledu fakticity, ne z pohledu údajů evidovaných v katastru nemovitostí.

[46] Nejvyšší správní soud musí také poukázat na to, že § 4 odst. 1 písm. o) zákona o dani z nemovitých věcí specificky upravuje osvobození od daně pro pozemky, které jsou *zastavěné stavbou podle stavebního zákona, která je dálnicí, silnicí, místní komunikací, veřejnou účelovou komunikací, stavbou drah a na dráze, leteckou, vodních cest a přístavů, pokud jsou v souladu s kolaudačním rozhodnutím nebo kolaudačním souhlasem stavebního úřadu užívány k veřejné dopravě, a to v rozsahu zastavěné plochy těchto staveb,* ***a jiné pozemky určené pro veřejnou dopravu*** (důraz doplněn). Podle tohoto ustanovení je od daně osvobozen pozemek, který plní funkci dopravní, tedy jedná se o pozemní komunikaci (srov. § 2 odst. 1 zákona o pozemních komunikacích). Tou je i účelová komunikace, jak stanoví § 2 odst. 2 písm. d) zákona o pozemních komunikacích, neboť i ty jsou obecně veřejně přístupné (srov. § 7 a § 19 téhož zákona). Proto dospěl Nejvyšší správní soud již v rozsudku č. j. 9 Afs 7/2021 – 31 k závěru, že § 4 odst. 1 písm. o) zákona o dani z nemovitých věcí je speciálním ustanovením vůči § 4 odst. 1 písm. l) téhož zákona, který sleduje „pouze“ charakter pozemku jako veřejně přístupného prostoru.

[47] V rozsudku ze dne 15. 11. 2007, č. j. 6 Ans 2/2007 - 128, č. 1486/2008 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud vysvětlil, že „*ke vzniku veřejně přístupné účelové komunikace tedy není třeba správního rozhodnutí ani není podstatné, jak je příslušný pozemek, na němž se komunikace nachází, veden v katastru nemovitostí či jak byl evidován v minulosti. Podstatné je, zda tento pozemek splňuje veškeré znaky veřejně přístupné účelové komunikace uvedené v § 7 odst. 1 zákona o pozemních komunikacích, tedy zda jde o dopravní cestu, určenou k užití silničními a jinými vozidly a chodci, která slouží ke spojení jednotlivých nemovitostí pro potřeby vlastníků těchto nemovitostí nebo ke spojení těchto nemovitostí s ostatními pozemními komunikacemi nebo k obhospodařování zemědělských a lesních pozemků*“ (obdobně i judikatura civilních soudů, viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 1. 2009, sp. zn. 22 Cdo 1601/2006). Ani vymezení komunikace v územním plánu nezakládá účelovou komunikaci, pokud nejsou splněny další zákonné znaky (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 6. 2011, sp. zn. 22 Cdo 3158/2009). Účelová komunikace tudíž fakticky vzniká naplněním zákonných a judikatorně dovozených znaků; k jejich vymezení a výkladu existuje rozsáhlá a ustálená judikatura (srov. nález Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. II. ÚS 268/06, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2017, č. j. 5 As 140/2014 - 76, č. 3540/2017 Sb. NSS, a na něj navazující rozsudek ze dne 30. 3. 2017, č. j. 5 As 140/2014 - 85, č. 3571/2017 Sb. NSS). Dále podle rozsudku ze dne 27. 5. 2021, č. j. 9 Afs 7/2021 – 31, důkazní břemeno k prokázání, že určitý pozemek naplňoval ve zdaňovacím období znaky veřejně přístupné účelové cesty, respektive že je veřejně přístupný, tíží v daňovém řízení stěžovatele.

[48] Stěžovatel v kasační stížnosti u pozemků v k. ú. H. vyjmenovaných v odst. [18] uvedl, že se na nich nacházejí veřejně přístupné účelové komunikace, které jsou využívány,

což u pozemku p. č. XJ již v daňovém řízení dokládal fotografií na něm vyjetých kolejí. Naopak u pozemků v k. ú. J. nijak nezpochybňuje skutkový závěr, že se na nich v současnosti účelové komunikace nenacházejí. Sám uvádí, že pozemky jsou rozorány, tento dočasný stav však podle něj neznamená, že jsou komunikace zrušeny, neboť provedení takovéto změny druhu pozemku v katastru nemovitostí je možné pouze na základě rozhodnutí silničního správního orgánu.

[49] V případě pozemků v k. ú. H. správce daně provedl místní šetření ve dnech 10. 7. 2018 a 17. 7. 2018, a zjistil, že se nejedná o místní nebo veřejně přístupné účelové komunikace nebo o pozemky, které by primárně sloužily veřejnému užívání. Pozemek p. č. XJ tvoří pruh na okraji souvislého lesního porostu, který je částečně zarostlý náletovými dřevinami. Na části se nachází nezpevněná komunikace (vyjeté koleje), která slouží jako přístup k zemědělsky obhospodařovaným pozemkům. Pozemek p. č. XK se nachází uprostřed souvislé obhospodařované plochy, přes kterou vedou napříč vyjeté koleje. K pozemkům v k. ú. J. uvedl, že podle ortofotomap nejsou účelovou komunikací, neboť se nacházejí uprostřed souvislé obhospodařované plochy. Jsou evidované ve veřejném registru půdy a v celé výměře jsou užívány jiným uživatelem, kterému jsou na ně poskytovány dotace.

[50] Jak bylo uvedeno výše, důkazní břemeno k prokázání, že tyto pozemky naplňovaly v předmětném zdaňovacím období znaky veřejně přístupné účelové cesty, tížilo stěžovatele. Kromě již zmíněné fotografie pozemku však žádné důkazní prostředky, např. výslech svědků užívajících cestu, stěžovatel nenavrhl a nepředložil ani deklaratorní rozhodnutí příslušného silničního úřadu o existenci veřejně přístupných účelových komunikací. Lze přisvědčit závěru krajského soudu, že vyjeté koleje nebo vyšlapaná cesta „*představují pouze část z řady faktorů, na které je třeba při posuzování existence účelové komunikace zapotřebí brát zřetel*.“ Protože z výše citované judikatury plyne, že samotné evidované využití pozemku jako „ostatní komunikace“ ve smyslu přílohy ke katastrální vyhlášce není závazným dokladem toho, že se na něm komunikace skutečně nachází, nepostačuje tato skutečnost ani pro osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. o) zákona o dani z nemovitých věcí.

[51] Pokud pozemky nelze osvobodit od daně podle § 4 odst. 1 písm. o) zákona o dani z nemovitých věcí, protože se nejedná o veřejně přístupné účelové cesty, zbývá posoudit, jestli osvobození není možné podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, tedy tak, jak navrhoval stěžovatel.

[52] Jak bylo uvedeno výše, pro osvobození od daně podle předmětného ustanovení je podstatný faktický stav, nikoliv formální evidence v katastru nemovitostí. Podstatná je pro posouzení osvobození skutečnost, zda je daný pozemek veřejně přístupným prostorem.

[53] Lze souhlasit se správcem daně, že veřejná přístupnost pozemku by měla být u daného pozemku (např. veřejné prostranství, přístupová cesta, turistická stezka) primárně základním účelem, měla by být *a priori* předpokládána a měla by vlastníka pozemku nějakým způsobem omezovat ve výkonu jeho vlastnických práv.

[54] V případě pozemků v k. ú. H. se Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit se závěrem krajského soudu, že se nejedná o pozemky, které by byly primárně určeny pro veřejné užívání. Ze zjištěného skutkového stavu vyplývá, že oba pozemky slouží pro obhospodařování přilehlých zemědělských ploch. To však neznamená, že by tím byla omezena jejich veřejná přístupnost, když sám správce daně uvádí přístupovou cestu jako jeden z příkladů veřejně přístupného pozemku. Absence nutné komunikační potřeby uváděná krajským soudem je v tomto případě nepodstatná, neboť nutná komunikační potřeba není znakem veřejně přístupných prostor, ale účelové komunikace. Je možné uzavřít, že správce daně ani žalovaný nevyjádřili dostatečné pochybnosti, jimiž by tvrzení stěžovatele zpochybnili. Skutková zjištění správce daně shromážděná při místním šetření tvrzení stěžovatele do značné míry spíše podporují.

[55] Námitky týkající se neosvobození pozemků v k. ú. H. od daně podle § 4 odst. 1 písm. l) tedy Nejvyšší správní soud shledal důvodnými.

[56] Naopak v případě pozemků v k. ú. J. má Nejvyšší správní soud posouzení krajského soudu za správné. Stěžovatel neprokázal, že by se jednalo o veřejně přístupný prostor, v kasační stížnosti navíc uvedl, že pozemky jsou rozorány.

[57] Dále ve vztahu k těmto pozemkům Nejvyšší správní soud posoudil námitku, že ačkoli nyní účelové komunikace na pozemcích nejsou, mohou na nich v budoucnu opět vzniknout a že je stěžovatel jako jejich vlastník omezen z hlediska využití pozemku. Pouhá možnost, že na pozemcích účelové komunikace vzniknou, však stěžovateli nemohla založit nárok na osvobození, a to ani podle § 4 odst. 1 písm. o) zákona o dani z nemovitých věcí, ani podle jeho písm. l). V katastru nemovitostí evidovaný způsob využití pozemku „ostatní komunikace“ ani nepředjímá, že skutečně v budoucnosti vznikne nutná komunikační potřeba, kterou bude nezbytné uspokojovat právě umístěním účelové komunikace na tomto pozemku. Nejvyšší správní sodu se tedy ztotožňuje s posouzením této otázky krajským soudem.

[58] Nelze přisvědčit ani tomu, že není v možnostech stěžovatele změnit způsob využití pozemku, eventuálně i druh pozemku, evidovaný v katastru nemovitostí. Stěžovatel se může obrátit na příslušný silniční úřad s žádostí, aby v řízení podle § 142 správního řádu deklaroval, zda se na jeho pozemku účelová komunikace nachází. Na základě tohoto rozhodnutí pak může usilovat o změnu druhu pozemku v katastru nemovitostí. Omezení vlastnického práva, které údajně pociťuje, považuje Nejvyšší správní soud spíše za hypotetické, neboť ze zjištění správce daně a žalovaného plyne, že pozemky byly obhospodařovány.

[59] Upozorňuje-li stěžovatel na skutečnost, že po provedení pozemkových úprav vznikají účelové komunikace i přesto, že dosud v terénu nejsou patrné, pak Nejvyšší správní soud připomíná, že závěr, že jsou navzdory tomu účelovými komunikacemi, vyslovila odborná literatura proto, aby existoval právní základ pro jejich užívání do doby, než budou patrné i v terénu (srov. komentář k § 7 v ČERNÍNOVÁ, M., K. ČERNÍN a M. TICHÝ. *Zákon o pozemních komunikacích. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, cit. dle ASPI podle právního stavu k 2017). Nelze z toho však dovozovat, že pokud posléze z nejrůznějších příčin na těchto pozemcích účelové komunikace fakticky nevzniknou (tzn.

pozemek se nevyužívá k uspokojení nutné komunikační potřeby), je dán nárok na jejich osvobození od daně.

[60] Námitky týkající se neosvobození pozemků v k. ú. J. od daně podle § 4 odst. 1 písm. l) Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými.

[61] Na námitku stěžovatele, že pokud je správce daně jedinou relevantní autoritou pro posouzení využitelnosti pozemku, resp. možnosti jeho osvobození od daně, považuje to za zjevné popření práva na spravedlivý proces a dokazovací zásady, lze uvést toliko, že podle § 11 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, správce daně mj. vede daňové řízení, jedná se tedy o jeho zákonnou pravomoc.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[62] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je zčásti důvodná, a proto napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného a krajský soud by nemohl postupovat jinak, než rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, Nejvyšší správní soud za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.].

[63] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle kterého má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

[64] V řízení o žalobě a o kasační stížnosti stěžovatel vynaložil soudní poplatky v celkové výši 8000 Kč. Dále má stěžovatel právo na náhradu nákladů zastoupení za tři úkony ve věci (převzetí a příprava zastoupení, sepis žaloby, sepis kasační stížnosti) dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) po 3100 Kč za úkon [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) téže vyhlášky]. Doplnění kasační argumentace doložením rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 7/2021 – 31 není úkonem odůvodňujícím přiznání náhrady. K odměně za tři úkony právní služby soud připočetl paušální náhradu hotových výdajů zástupce stěžovatele ve výši 300 Kč za jeden úkon, tj. celkem částku 900 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož zástupce stěžovatele doložil, že je plátcem DPH, odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 10 200 Kč, tj. 2142 Kč. Žalovaný je tak povinen zaplatit na náhradě nákladů řízení celkem 20 342 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce stěžovatele.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. května 2022

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu